

El principio de igualdad y la imposición

Sara María Clara Dichiará *

Nada más interesante que el estudio de la historia de la imposición, sobre la que mucho podríamos escribir, esto es si analizamos la evolución de la imposición que va desde el primitivo derecho de botín del clan, fundado en el derecho del vencedor, a las modernas formas de tributación basadas en distintos criterios como puede ser la capacidad de contribuir, el sacrificio, etc.

Gerloff ha sostenido que las contribuciones entendidas en su sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguas como la sociedad humana y destaca un curso típico en la evolución histórica: desde el donativo, en cierto modo voluntario, de la comunidad, hasta la aportación forzosa, es decir, hasta la prestación obligatoria, coactiva; desde la retribución de la actividad del jefe, hasta las contribuciones al presupuesto público, desde las contribuciones privadas y semiprivadas hasta los gravámenes dados en estricto derecho público, desde la satisfacción ocasional de las necesidades mediante contribuciones extraordinarias hasta la creación de fuentes financieras permanentes; desde los impuestos finalistas, es decir, aquellos cuyo producto es afectado a fines concretos, hasta los medios generales y regulares de satisfacción de las necesidades; desde las prestaciones cuyo gravamen recaía únicamente sobre determinadas clases sociales, hasta la obligación general de contribuir; desde las prestaciones en especie o en servicios, hasta las prestaciones en dinero y finalmente, desde los medios complementarios de satisfacción total de las necesidades, hasta los de satisfacción total de las necesidades humanitarias. (Schmölders: *Teoría General del Impuesto*, pág. 4).

Excede el objeto de este estudio hacer mención a aquellas circunstancias y principios que informaron y caracterizaron a la imposición durante la Edad Media y Moderna, aunque merecen una mención especial los principios tributarios del absolutismo donde principalmente comienza a preocupar la justificación de la imposición.

Santo Tomás de Aquino se preguntaba: ¿Puede haber rapiña sin pecado?, refiriéndose al derecho del príncipe de vivir de la comunidad. Muy discutida al principio va surgiendo la idea de negarse a pagar un impuesto injusto.

* Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora de la Cátedra Extracurricular "Régimen económico y rentístico anterior y posterior al Descubrimiento de América" de la U. S.

El cameralista Von Justi formula una serie de principios anteriores a Adam Smith, al sostener que no deben los impuestos gravar excesivamente ni el patrimonio ni la actividad industrial; deben ser equitativos y justos, conforme a la naturaleza del Estado, y deben tener una base tributaria evidente; finalmente, han de ordenarse de modo que resulten lo menos gravosos posible al contribuyente.

El incremento de las necesidades del Estado hace también que aumenten las contribuciones públicas y así la difusión del problema de su justificación cede el paso al de la justicia tributaria.

Pero es con la aparición de la teoría política jus naturalista que surgen nuevas doctrinas financieras, según las cuales los impuestos deben introducir perturbaciones mínimas. La nueva teoría individualista ofrece una nueva base a la justificación del impuesto.

Del principio de justicia aportado por el jus naturalismo, se deducen importantes principios tributarios como los de la igualdad y de la capacidad contributiva.

En 1776 Adam Smith propone sus cuatro famosos principios:

- Primero el de igualdad: los súbditos han de pagar impuestos en proporción a la renta que obtienen bajo la protección del Estado;
- Segundo el de certeza: la exacción de impuestos ha de venir declarada en la ley de modo terminante y claro para todos, de forma que no haya lugar a la arbitrariedad del funcionario fiscal o del arrendador de impuestos;
- Tercero el de comodidad: se concederán al contribuyente las máximas facilidades para el cumplimiento de sus deberes fiscales;
- Cuarto el de economía: en la recaudación en un doble sentido ésta no deberá tomar del bolsillo del contribuyente más de lo que llega al Tesoro Público.

Estos principios van a reiterarse en años posteriores con las distintas escuelas. Y así se sigue poniendo énfasis en los principios tributarios de justicia que comprenden el de generalidad e igualdad. Como dice Schmölders: todo ciudadano está en principio obligado a pagar impuestos; no hay razón que justifique los privilegios fiscales; ni siquiera está justificada la exención del mínimo de existencia.

II - La igualdad hay que entenderla como actitud igual del impuesto ante la renta. La igualdad significa también que el impuesto guarde en lo posible relación con la capacidad económica que va creciendo en mayor proporción de lo que aumenta la renta absoluta o el patrimonio, lo que requeriría que se gravara más las rentas de la propiedad que las del trabajo, mediante impuestos complementarios sobre el patrimonio y el capital. A esto habría que añadir un impuesto extraordinario sobre los beneficios no ganados, es decir, sobre los beneficios debidos a la coyuntura económica.

Resulta evidente que la modificación de las ideas políticas, ha ejercido influencia sobre los respectivos postulados de la imposición y así la doctrina del derecho natural y del enciclopedismo dan validez a los principios de la universalidad y uniformidad de la imposición.

Lo expuesto en los párrafos precedentes no quiere decir que los principios a que nos estamos refiriendo no se hayan esbozado desde la antigüedad. Así nos dice Gerloff, *Tratado de Finanzas*, Tº II, pág. 235, "los principios acerca de la imposición se hallan en la literatura más antigua. Los cameralistas alemanes tienen el éxito de haberse esforzado por establecer fundamentos, principios, máximas o postulados para la estructura de los impuestos. El aristócrata hamburgués V. Bielfeld exige 'égalité proportionnelle' y en lo posible poca distracción y vejación. Justi establece seis principios fundamentales, lo mismo que Sonnenfels quien distingue principios para ventaja del Estado y del ciudadano... Pratorius distingue siete cualidades de un buen tributo y seis principios de su mejor tasación y recaudación. . .".

Pero en todos estos doctrinarios subsiste el principio de justicia que en un principio ético y no económico-financiero. La justicia se ve representada en la universalidad e igualdad, a veces también en la proporcionalidad de la imposición. Según Wagner universalidad e igualdad son axiomas que no precisan ninguna clase de fundamento. Cuando nos preguntamos cuánto debe contribuir cada sujeto, la justicia impositiva responde: todos deben contribuir uniforme y también proporcionalmente, igualdad es como lo ha demostrado J. Neumann un principio puramente formal, depende de dónde se encuentra la igualdad o de la magnitud con la que un impuesto debe establecer su proporción (Gerloff, op. cit. pág. 238).

III - Nuestra Constitución consagra expresamente la garantía de igualdad al establecer en su artículo 16 que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, lo que en realidad no es sino la aplicación del principio de que todos sus habitantes son iguales ante la ley y es uno de los principios en que se asienta el sistema republicano de hoy.

En realidad, la igualdad es un derecho natural del individuo como lo es la libertad, pero como lo sostiene Luqui, entre nosotros, deja de constituir un mero enunciado o recomendación del legislador para convertirse en una institución del sistema constitucional.

En un principio, se lo consideró definido en razón del monto de las riquezas primando así un concepto objetivo real y estático; a igual riqueza igual impuesto. Más tarde se observó que no todas las riquezas ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos. "La capacidad económica va a ser apreciada de manera más subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares".

Con posterioridad, la igualdad deja de tener sólo como sustento la capaci-

dad de prestación para tomar en cuenta, no sólo los fines fiscales que se le asignan a esa riqueza, sino también una función política, económica y social. Los tributos antes usados con fines fiscales serán usados con fines políticos, sociales o económicos, de ahí la diferencia entre capacidad de contribuir y la capacidad económica.

IV - Difícil es dar una definición exacta del principio de igualdad, el que ha sido interpretado en nuestro país como un verdadero límite al poder fiscal y así se ha producido una elaboración jurisprudencial en la que si bien no hallamos una definición precisa, ha permitido ir elaborando, mediante ejemplos que se presentaban en casos concretos, qué se entiende por igualdad.

Así se ha sostenido que ésta no impone la uniformidad de la legislación, ni impide la existencia de regímenes diferentes en tanto no exista una discriminación irrazonable o propósitos persecutorios. En otra causa la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo: que es criterio firme en la jurisprudencia que el principio contenido en el artículo 16 de la Constitución Nacional requiere la existencia de un derecho.

La garantía consagrada en el artículo 16 es la igualdad ante la ley. Si la desigualdad no está en la ley sino en el hecho de que el poder administrador aplique los tributos a unos y no a otros, habría que considerarlo como arbitrariedad administrativa, pero no materia para la declaración de inconstitucionalidad (fallos 202;130).

No existe violación del principio de igualdad cuando no se establece excepciones o privilegios que excluya a unos contribuyentes de los que se le concede a otros en idénticas circunstancias.

Las distinciones establecidas por el legislador son valederas en tanto no sean irrazonables o inspiradas en fines de ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas sin una objetiva razón de discriminación aunque su fundamento sea opinable.

La garantía de la igualdad ante la ley del artículo 16 de la Constitución Nacional no puede considerarse vulnerada si la norma legal no establece distinciones irrazonables e inspiradas en fines de ilegítima persecución e indebido privilegio de personas o grupos de personas. La circunstancia de que por un mismo acto el tributo alcance a hechos imponderables contemplados en forma autónoma por la ley, no implica discriminación arbitraria ni propósito persecutorio.

En materia tributaria la garantía de la igualdad ante la ley ha sido otorgada a los particulares frente al Estado y no a éste para la defensa de su potestad impositiva.

El principio de igualdad ante la ley no es susceptible de interpretación reversiva, es decir, inferir de una garantía de desigualdad consagrando así una prohibición para el legislador de acordar trato igual a situaciones dispares. A situaciones distintas corresponde tratamiento distinto, sólo cuando la ley distingue.

La doctrina creada por la jurisprudencia en estos Tribunales, si bien ha ido evolucionando, ha mantenido siempre el criterio que frente a igualdad de condiciones corresponde igualdad de tratamiento.

Con posterioridad se precisa más el concepto estableciéndose que lo que debe tenerse en cuenta es que no se hagan distingos con fines de hostilizar o favorecer a una determinada categoría siendo perfectamente constitucional una ley que establezca grupos o clases de contribuyentes, reiterando así la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de los Estados Unidos al afirmar: "No respeta el criterio de igualdad las diferencias fundadas en el color, la raza, la nacionalidad, la religión, la opinión política y otras circunstancias que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes". Posteriormente se afirma que la clasificación debe tener un carácter de razonabilidad, no ser arbitraria y no tener un fin de hostilidad o favorecimiento.

Resulta interesante recordar la forma en que las distintas encíclicas han tratado el tema de la imposición y sus límites. Ya la encíclica "Rerum Novarum" establecía que los ciudadanos deben contribuir necesariamente a la totalidad del bien común, del cual deriva una parte no pequeña a los individuos; no todos, sin embargo, pueden aportar lo mismo en igual cantidad.

En esta encíclica al tratar de los deberes del Estado se sostenía que lo que más contribuye a la prosperidad de las naciones es la probidad de las costumbres, la recta y ordenada constitución de las familias, la observancia de la religión y la justicia, las moderadas cargas públicas y su equitativa distribución.

Al tratar la doctrina económica y social de la Iglesia, la encíclica *Quadragesimo Anno* defiende el derecho de propiedad con una característica social e individual, según mire al bien común o se refiera a los individuos. Por eso se considera ilícito que el Estado grave la propiedad privada con exceso de tributos e impuestos, pues el derecho de poseer bienes en privado no ha sido dado por la ley, sino por la naturaleza, y por tanto, la autoridad pública no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común.

Tampoco quedan en absoluto al arbitrio del hombre los réditos libres, es decir, aquellos que no le son necesarios para el sostenimiento decoroso y conveniente de su vida, sino que por el contrario, tanto la sagrada escritura como los Santos Padres de la Iglesia evidencian con un lenguaje de toda claridad que los ricos están obligados por el precepto gravísimo de practicar la limosna, la beneficencia y la liberalidad.

Insiste la encíclica que a cada cual debe dársele lo suyo en la distribución de los bienes, siendo necesario que la partición de los bienes creados se revoque y se ajuste a las normas del bien común o de la justicia social.

Una referencia concreta al tema que nos ocupa la encontramos en la encíclica "Mater et Magistra" de Juan XXIII. En efecto, refiriéndose especialmente a la imposición fiscal, manifiesta: Por lo que se refiere a los impuestos, la exigen-

cia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo, es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos.

En la regulación de los tributos de los agricultores el bien común exige que las autoridades tengan muy presente el hecho de que los ingresos económicos del sector agrícola se realizan con mayor lentitud y mayores riesgos y por tanto, es más difícil obtener los capitales indispensables para el aumento de estos ingresos.

Comentando las encíclicas a las que nos estamos refiriendo, en la obra *Doctrina Económico Social* de León XIII a Juan Pablo II, César H. Belaúnde sostiene: "En el ejercicio de sus funciones la autoridad gubernativa debe realizar gastos y para ello necesita recursos. El conjunto de éstos y de los bienes patrimoniales de dicha autoridad forma la llamada hacienda pública, cuya administración es objeto de estudio por la ciencia de las finanzas".

De dichos recursos, los más característicos de la autoridad en los estados modernos, son los impuestos.

A ello se refirió Pío XII en un discurso que dirigió a los congresistas de la Asociación Fiscal Internacional, el 3 de octubre de 1956, al que nos referíamos en un artículo anterior. Recientemente en la Carta Encíclica *Centesimus Annus*, del 1º de mayo de 1991, novena encíclica de Juan Pablo II y tercera de carácter social que lleva su firma, promulgada a los cien años de la *Rerum Novarum*, se trata del desarrollo del mundo, del trabajo, de la economía y de las funciones del Estado y en este último punto se refiere expresamente al deber del Estado de vigilar y encauzar el ejercicio de los derechos humanos en el sector económico. Ratifica el carácter natural del derecho a la propiedad privada expuesto por León XIII. Se reitera una vez más el principio de justicia base de todo el desarrollo económico de los pueblos y por ende de su sistema tributario.

La imposición a las ventas: de la alcábala al impuesto sobre el valor agregado

Eusebio González García *

Sumario: 1. Introducción; 2. La justificación histórica de los impuestos al consumo o a las ventas; 3. Razones que explican el tránsito desde la imposición indirecta a la directa; 4. La rehabilitación de la imposición indirecta.

1. Introducción

El impuesto a las ventas, en su última y más acabada versión de impuesto sobre el valor añadido o agregado, se presenta ante los ojos de muchos observadores y Gobiernos contemporáneos como un gran hallazgo, un invento de la técnica fiscal, que permite, simultáneamente gozar de los abundantes recursos que tradicionalmente han proporcionado los impuestos indirectos, pero sin tener que soportar el estigma de impopularidad y regresividad que, también tradicionalmente, ha acompañado a este tipo de gravamen.

La relación de género a especie entre la imposición a las ventas y el impuesto sobre el valor añadido o agregado es un lugar común en la doctrina, que, de otra parte, se limita a constatar una evolución histórica relativamente reciente: final de la Primera Guerra Mundial, en Europa, década de los años treinta en Argentina¹.

Igualmente clara y unánime doctrinalmente, aunque por su extensión más difusa en el tiempo, es la conexión entre la imposición a las ventas y la alcabala castellana². La crítica histórica moderna parece coincidir en que la alcabala no

* Catedrático de Derecho Tributario (Universidad de Salamanca) Director del Departamento de Derecho Financiero y ex-Vicerrector de Ordenación Académica de la Universidad de Salamanca, miembro del consejo de la Asociación Española de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, de la Academia Internacional de Derecho e Economía del Instituto Florán Docampo del CSIC.

¹ Vid. E. J. REIG *El Impuesto al Valor Agregado*, Buenos Aires, 1975, Cap. III. En el mismo sentido: R. LEVENE *Manual de Historia del Derecho Argentino*, Buenos Aires, 1952, p. 106; E. J. REIG *El Impuesto a las ventas*, Buenos Aires, 1959, Cap. I; V. TAU y E. MARTIRE *Manual de Historia de las Instituciones argentinas*, Buenos Aires, 1971, p. 144; M. de JUANO *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, 1971, vol II, p. 194-5; y H. VILLEGAS *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, vol. II, 1987, p. 120-21.

² Fuentes Quintana recoge la opinión unánime al respecto de Einaudi, Grabower y J.F. Due; vid. *El Impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española* en Men. Asoc. Esp. Der. Fin., 1963 (reproducido en "Anales de Economía", (1964) y E. GONZÁLEZ *La moderna rehabilitación de la imposición indirecta vista desde una perspectiva histórica*, Rev. Der. Fin., 1972, de donde proceden muchas de las ideas recogidas en este trabajo.